

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **Jihostroj a.s.,** se sídlem Budějovická 148, Veleš́n, zastoupená JUDr. Vladimírem Císařem, advokátem se sídlem Čechova 727/52, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2019, čj. 25596/19/5200-11432-709409, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 4. 5. 2020, čj. 61 Af 2/2019-53,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále „správce daně“) doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 6. 2. 2018, čj. 238883/18/2206-50523-305463, daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 ve výši 1 425 000 Kč a stanovil penále ve výši 285 000 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 6. 2. 2018, čj. 240244/18/2206-50523-305463, doměřil daň za zdaňovací období 2015 ve výši 1 425 000 Kč a stanovil penále ve výši 285 000 Kč. Žalovaný shora označeným rozhodnutím změnil dodatečné platební výměry k odvolání žalobkyně tak, že doměřenou daň za zdaňovací období 2013 snížil na 1 095 350 Kč (penále na 219 070 Kč) a doměřenou

daň za zdaňovací 2015 na 19 000 Kč (penále na 3 800 Kč). Daň byla žalobkyni doměřena na základě toho, že neprokázala oprávněnost zahrnutí částek za služby za reklamu do daňově účinných nákladů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Žalovaný v odvolacím řízení některé náklady dodatečně uznal jako daňově účinné.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou. Tvrdila, že zpráva o daňové kontrole je nepřezkoumatelná. Správce daně postupoval v rozporu se základními zásadami daňového řízení. Úřední osoby byly podjaté. K reklamě na LCD obrazovkách a na webových portálech skupiny HyperMedia, u nichž se žalovaný ztotožnil se závěry správce daně, žalobkyně mimo jiné uvedla, že plnění dostatečně prokázala předloženými důkazy. Nemohla ovlivnit, že subdodavatelé poskytovali reklamní služby za podstatně nižší ceny, popř. neměli mezi sebou uzavřené písemné smlouvy. Žalovaný pochybil, pokud odmítl provést některé svědecké výpovědi. Žalovaný postupoval v rozporu s právními předpisy a řádně nezjistil skutkový stav.

[3] Krajský soud v Českých Budějovicích v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. Dospěl k závěru, že zpráva o daňové kontrole netrpí jakýmikoli nedostatky a není nepřezkoumatelná. Správce daně nepostupoval liknavě či neúčelně. Žalobkyní namítaná podjatost úředních osob se nepromítla do zákonnosti dodatečných platebních výměrů či rozhodnutí žalovaného. Stran nákladů na reklamu na LCD obrazovkách dospěl soud k závěru, že žalobkyně reklamní kampaň realizovala. Její skutečný rozsah ovšem neprokázala. Správce daně ani žalovaný nepochybili, pokud nevyslechli žalobkyní navrhované svědky. Svědci nemohli skutečný rozsah reklamy (množství a frekvenci odvysílaných spotů) prokázat. Další navrhovaní svědci nebyli subdodavatelé v posuzovaných zdaňovacích obdobích. Ohledně reklamy na webových portálech společnosti HyperMedia a.s. soud konstatoval, že ani zde nejsou pochyby o faktickém uskutečnění reklamy, nýbrž o její délce, rozsahu a ceně. Zcela nedostatečná je v tomto ohledu obrazová dokumentace. Výslechy svědků k prokázání rozporovaných skutečností nevedly. Nelze předpokládat, že by navrhovaný výslech administrátora J. V. vedl k unesení důkazního břemene žalobkyně, jelikož ten jen stěží mohl uvést přesný počet zobrazení reklamních bannerů či konkrétní dny nasazení reklamy, nejsou-li příslušné záznamy k dispozici.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost. Namítá, že zpráva o daňové kontrole je zmatečná, neuspořádaná, nepřezkoumatelná a obsahuje domněnky správce daně. Krajský soud rovněž nesprávně posoudil námitku, dle které správce daně postupoval v rozporu se základními zásadami daňového řízení. Správce daně nepřihlédl ke všem skutečnostem, hodnotil důkazy účelově a předjímal vypovídající potenciál navrhovaných svědeckých výpovědí. Judikaturu citovanou soudem nelze aplikovat. Stěžovatelka musela navíc vynaložit značné náklady z důvodu průtahů správce daně a žalovaného. Krajský soud opomenul, že daňové řízení nekončí projednáním zprávy o daňové kontrole, ale až pravomocným rozhodnutím o vyměření daně. Podjatostí úředních osob, odvíjející se od motivace zaměstnanců správce daně k doměření co nejvyšší daně, byla porušena zásada objektivního hodnocení důkazů.

[5] Soud shledal veškeré předložené důkazy ohledně reklamy na LCD obrazovkách jako věrohodné. Přesto uzavřel, že žalobní námitky jsou nedůvodné. Stěžovatelka svá tvrzení prokázala a nelze ji klást aktivity subdodavatele k tíži (k tomu odkázala na rozsudky NSS ze dne 30. 4. 2015, čj. 8 Afs 144/2014-46, a Krajského soudu v Brně ze dne 9. 3. 2017, čj. 31 Af 10/2015-38). Přestože prokázala plnění mnohými důkazy v průběhu daňového řízení, soud nesprávně zhodnotil, že stěžovatelka nevyvrátila pochybnosti ohledně uplatněného nákladu na reklamu. Bylo prokázáno, že předmětem reklamní kampaně bylo 4 605 748 zobrazení. Takové množství nelze systematicky zdokumentovat. Soud vyšel z nesprávného předpokladu, že mediaplán byl podepsán až 14. 10. 2013, přičemž reklamní kampaň měla probíhat již od 1. 9. 2013. Krajský soud nevzal v potaz, že se jednalo pouze o aktualizovaný mediaplán a původní byl datován již k 4. 4. 2013. Stěžovatelka aktualizovala mediaplán 5-10x ročně a to po telefonickém odsouhlasení.

[6] Stěžovatelka dále nesouhlasí s tím, že mediaplán ohledně reklamy na webových portálech společnosti HyperMedia byl podepsán až poté, co se reklamní kampaň uskutečnila. V předávacím protokolu bylo chybně uvedené datum uskutečnění reklamy od 30. 9. 2013 do 31. 12. 2013, správně mělo být od 1. 7. 2013 do 30. 9. 2013. Toto drobné pochybení není způsobilé, přes všechny svědecké výpovědi, vést k závěru, že žádné reklamní plnění neproběhlo. Soud též nesprávně hodnotil svědecké výpovědi P. H. a Ing. V. R. jako nedostatečné a zbývající navržené výslechy svědků za irelevantní. Stěžovatelka dále odkazuje na totožnou argumentaci, jakou již uvedla k reklamě na LCD obrazovkách. Soud i žalovaný pouze spekulovali ohledně toho, co by J. V. navrhovanou svědeckou výpovědí prokázal a nesprávně tento návrh odmítli. V případě internetové reklamy u BPA sport marketing a.s. předložila stejné důkazní prostředky a žalovaný zpochybněné náklady uznal.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že má za to, že kasační stížnost kopíruje námitky z žaloby i odvolání. Ty jsou navíc obecné. Správce daně unesl důkazní břemeno, jelikož shledal rozpor v datu podpisu mediaplánu ohledně reklamní kampaně na LCD obrazovkách i reklamy na webových stránkách. Po přenesení důkazního břemene bylo na stěžovatelce, aby pochybnosti správce daně vyvrátila. Důkazní prostředky podaly informaci o tom, že pravděpodobně došlo k uskutečnění reklamního plnění, avšak formální důkazní prostředky nejsou důkazem, že reklama probíhala v tvrzené délce a smyčce. Právě počet opakování je základní vstupní veličinou pro výpočet daňově účinných nákladů. Je zcela na stěžovatelce jakým způsobem prokáže rozsah uskutečněného plnění. Žalovaný souhlasí s odůvodněním krajského soudu stran neprovedené svědecké výpovědi J. V., jelikož ta by nemohla prokázat přesný počet zobrazení reklamních bannerů. V uvedeném nelze spatřovat nepřípustné předjímání toho, co by svědek prokázal, nýbrž logický závěr, že by tento výslech nebyl objektivně schopen prokázat tvrzení stěžovatelky. Ze spisu neplyne, že by navržený svědek byl odpovědný za celou reklamní dodávku deklarované služby.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Nejvyšší správní soud se i s ohledem na vyjádření žalovaného nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je totiž kasační stížnost nepřípustná, *opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.* Stěžovatelka musí podle § 104 odst. 4 s. ř. s. v kasační stížnosti mj. reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou jeho závěry nesprávné. Pokud pouze opakuje námitky, které uvedla v žalobě, aniž by jakkoliv reflektovala argumentaci krajského soudu, tak za předpokladu, že uvedené námitky krajský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námitky přípustné (usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 6. 2016, čj. 1 As 271/2015-36).

[10] Stěžovatelka v kasační stížnosti mimo jiné uvedla, že zpráva o daňové kontrole je shrnuta v jednom textu bez rozlišení na jednotlivá zdaňovací období, tudíž je nepřezkoumatelná vzhledem k její nepřehlednosti. Dodala, že citovaná judikatura z bodů 34. a 35. napadeného rozsudku není v dané věci aplikovatelná. Neupřesnila však, z čeho to dovozuje. K žalobním námitkám týkajícím se zprávy o daňové kontrole krajský soud v bodě 36. rozsudku vysvětlil, že se tvrzení stěžovatelky nezakládá na pravdě. Poukázal na to, že daná zpráva se zdaňovacím obdobím 2013 zabývá na str. 15 - 22 a zdaňovacím obdobím 2015 na str. 31 - 40. Výsledek kontroly je popsán na str. 50 - 52. Zpráva o daňové kontrole mezi jednotlivými zdaňovacími obdobími striktně neodlišuje pouze na str. 40 - 47, avšak z toho nevyplývá, že by správce daně nepřípustně směšoval zjištění relevantní pouze pro určitá zdaňovací období. Z citovaných rozsudků soud vyvodil požadavky na zprávu o daňové kontrole, zásadu jednoty řízení a kritéria pro nepřezkoumatelnost zprávy o daňové kontrole. Nejvyšší správní soud konstatuje, že uvedené dílčí kasační námitky stěžovatelky nelze projednat, neboť nesměřují proti rozhodovacím důvodům krajského soudu (nejedná se pouze o setrvání na jiném názoru, ale o nereagování na výslovně vypořádanou námitku).

[11] Nepřípustná je rovněž kasační námitka týkající se svědeckých výpovědí. Stěžovatelka uvedla, že krajský soud pochybil, pokud hodnotil svědeckou výpověď P. H. jako nedostatečnou a navržené výslechy svědků J. O., Ing. J. P., Ing. M. H., Ing. R. S., L. S. či Mgr. P. L. jako irelevantní. Krajský soud rovněž podle stěžovatelky pochybil, pokud svědeckou výpověď Ing. V. R. hodnotí jako nedostatečnou. Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka pouze zrekapitulovala závěry krajského soudu a obecně tvrdí, že soud pochybil, aniž by uvedené odůvodnila.

[12] K reklamám na LCD obrazovkách stěžovatelka mimo jiné namítla, že správce daně nesprávně posoudil obchodní vztah mezi ní a společností Amirante Plus s. r. o. Během zdaňovacího období 2013 neměla Amirante Plus s. r. o. virtuální sídlo. Správce daně pochybil, pokud odmítl předvolat a vyslechnout jejího jednatele. Nejvyšší správní soud k námitkám ohledně uvedené společnosti konstatuje, že stěžovatelka zpochybňuje pouze závěry správce daně. Krajský soud se v bodě 48. tímto obchodním vztahem výslovně zabýval. Stěžovatelka ovšem nereaguje na argumentaci krajského soudu, ani neuvádí, z jakých důvodů jsou jeho závěry nesprávné. Ani v tomto případě se tudíž nejedná o projednatelnou námitku.

[13] Jde-li pak o argumentaci stěžovatelky, podle níž krajský soud nevzal v úvahu skutečnost, že zpráva o daňové kontrole obsahuje domněnky a úvahy správce daně, které nemají oporu ve spisovém materiálu, dále její odkaz na zásadu legitimního očekávání v případě reklamy na webových portálech HyperMedia, resp. námitku, že mediaplán ze dne 14. 10. 2013 byl jen aktualizovaný dokument původní objednávky 23/2013 ze dne 4. 4. 2013, nelze přehlédnout, že tato tvrzení stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, ačkoliv tak učinit mohla. Ani tyto kasační námitky proto rovněž nemohou být přípustné (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[14] Jde-li o námitky stěžovatelky, které jsou projednatelné, je nutno úvodem dále zdůraznit, že míra podrobnosti, resp. obecnosti kasační stížnosti předurčuje míru podrobnosti vypořádání zdejším soudem (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, jehož závěr uvedený v bodě 32 lze použít i ve vztahu ke kasační bodům). V případě obecných kasačních námitek je obecné i jejich vypořádání ze strany kasačního soudu.

[15] K námitce, že správce daně a žalovaný postupovali v rozporu se základními zásadami daňového řádu, neboť se dopustili průtahů v řízení, je třeba připomenout, že podle krajského soudu správce daně s ohledem na rozsah a složitost daňové kontroly nepostupoval v daném případě liknavě či neúčelně. V bodě 38. napadeného rozsudku v této souvislosti přiléhavě odkázal na rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2013, čj. 2 Afs 37/2012-47, podle něhož „*zákon maximální délku jejího provádění nestanoví; odvíjí se tedy případ od případu a závisí na mnoha subjektivních i objektivních okolnostech (...) Správce daně však musí v každém případě postupovat v souladu se zásadou hospodárnosti, tj. účelně a tak, aby provádění daňové kontroly skončil v přiměřené lhůtě a nezatěžoval jí daňový subjekt nad únosnou míru. Maximální délku daňové kontroly lze určit jen nepřímo, a to s ohledem na obecnou prekluzivní lhůtu, po jejímž uplynutí již nelze daň vyměřit nebo doměřit (§ 47 daňového řádu); v této lhůtě musí dojít k pravomocnému doměření daně (...), logicky tedy musí být v této lhůtě ukončena i daňová kontrola.*“ Je pravdou, že k namítané nečinnosti žalovaného se krajský soud v napadeném rozsudku výslovně nevyjádřil. Z kontextu napadeného rozsudku je ovšem zřejmé, jak tuto námitku (implicitně) posoudil. K tomu je třeba dodat, že ani nevypořádání jedné dílčí námitky krajským soudem (navíc obecné) nemůže být bez dalšího důvodem ke zrušení napadeného rozsudku. Nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí, z jehož odůvodnění lze (byť se zohledněním celkového kontextu odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS).

[16] K výše uvedenému lze dodat, že ze spisu v dané věci plyne, že daňová kontrola za zdaňovací období 2013 a 2015 byla zahájena dne 26. 8. 2016. V průběhu daňové kontroly učinil správce daně nezanedbatelné množství úkonů v řízení (především zaslal velké množství výzev, provedl místní šetření apod.). Zpráva o daňové kontrole byla projednána 29. 1. 2018. Žalovaný v odvolacím řízení provedl doplnění dokazování, s výsledkem dokazování následně stěžovatelku seznámil a poskytl jí prostor k reakci. Žalovaný vydal napadené rozhodnutí 18. 3. 2019, tj. přibližně 1 rok od podání odvolání.

Nelze tedy ani dospět k tomu, že by z předložených spisových podkladů byly zjevně patrné nepřiměřené prodlevy mezi jednotlivými úkony správce daně či žalovaného. Nejvyšší správní soud podotýká, že ani případné porušení zásad rychlosti a hospodárnosti by nemělo vliv na správnost samotného rozhodnutí ve věci (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 12. 2018, čj. 4 Afs 326/2018-31, bod 39, a ze dne 24. 8. 2017, čj. 1 Afs 30/2017-30, bod 51).

[17] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále zopakovala svá tvrzení ohledně podjatosti úředních osob. Dodala, že se krajský soud i žalovaný, vůbec nezabývali namítaným porušením § 8 daňového řádu v souvislosti s podjatostí úředních osob. Nejvyšší správní soud ani v tomto ohledu neshledal kasační stížnost důvodnou. Krajský soud se nejen zabýval namítanou podjatostí, ale své závěry v bodě 42. rozsudku výslovně vztáhnul i k namítanému porušení zásady volného hodnocení důkazu dle § 8 daňového řádu. Podle krajského soudu se správce daně ani žalovaný nedopustili jakéhokoli pochybení stran volného hodnocení důkazů, tudíž nelze ani dospět k závěru, že by se namítaná podjatost úředních osob promítla do zákonnosti napadeného rozhodnutí. Žalovaný se podjatostí úředních osob rovněž zabýval v bodech 162 – 171 žalobou napadeného rozhodnutí (vlivu podjatosti úředních osob na hodnocení důkazů v bodě 171). Nelze tak přisvědčit tvrzení, že by se krajský soud či žalovaný nedostatečně zabývali tvrzenou podjatostí úředních osob ve vztahu k zásadě volného hodnocení důkazů.

[18] Následně kasační soud přistoupil k posouzení námitek týkajících se samotné podstaty projednávané věci. Jde-li o sporné reklamy na LCD obrazovkách, má stěžovatelka za to, že unesla své důkazní břemeno a prokázala uskutečnění daných plnění. Krajský soud podle ní pochybil, pokud shledal veškeré námitky jako nedůvodné, ale zároveň posoudil předložené důkazy jako věrohodné. Podle stěžovatelky jí obchodní vztahy mezi dodavatelem a subdodavateli nelze klást k tíži, navíc předmětem reklamní kampaně bylo 4 605 748 zobrazení a takové množství nelze systematicky zdokumentovat.

[19] K tomu Nejvyšší správní soud nejprve připomíná, že stěžovatelka v průběhu daňové kontroly předložila důkazní prostředky k prokázání daňově účinných nákladů na reklamy na LCD obrazovkách (k jejich výčtu viz též bod 47. napadeného rozsudku). Daná reklamní kampaň měla probíhat od 1. 9. 2013 do 31. 12. 2013. Objednávka (mediaplán) byla ovšem podepsána až 14. 10. 2013, z čehož správce daně dovodil důvodné pochybnosti o rozsahu reklamy. Většina daňových subjektů, jenž se na reklamě měla podílet, pak byla pro správce daně nekontaktní, popř. nedokázaly k rozsahu reklamy uvést bližší informace. Správce daně pak vyzval stěžovatelku k prokázání oprávněnosti zahrnutí částek za reklamu do daňově účinných nákladů, čímž na ni zpět přenesl důkazní břemeno. Stěžovatelka následně předložila další důkazní prostředky (zejm. snímky LCD obrazovek v obchodních centrech, znalecké posudky týkající se účelnosti reklamní kampaně). Ty však o skutečném rozsahu podle správce daně z povahy věci nic nevypovídají. Stěžovatelka dále navrhla i výslechy několika svědků, které ovšem správce daně ani žalovaný neprovedli. Krajský soud se ztotožnil s postupem finančních orgánů a konstatoval, že navržené důkazní prostředky objektivně nemohly vést ke zjištění skutkového stavu věci.

[20] Stěžejní otázkou v dané věci tedy je, zda stěžovatelka unesla v návaznosti na důvodné pochybnosti správce daně své důkazní břemeno k výdajům na reklamu. Lze předeslat, že obdobnými spory týkajícími se unesení důkazního břemene ohledně uskutečnění deklarovaných výdajů na reklamu ve vztahu ke skutečnému rozsahu reklamy se již Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval (viz např. požadavky na prokázání rozsahu reklamy v rozsudku ze dne 17. 9. 2021, čj. 10 Afs 368/2020-63). Ani v nyní projednávané věci není sporné, že stěžovatelka reklamu v „nějakém" rozsahu obdržela. Stěžovatelka a žalovaný se přou o to, zda k deklarovaným plněním došlo v rozsahu, ve kterém stěžovatelka účtovala. V této souvislosti kasační soud zdůrazňuje, že správce daně neměl povinnost prokazovat, že k obchodním případům došlo jinak, než je stěžovatelka deklarovala. Postačovalo mu totiž pouze poukázat na skutečnosti, které založily důvodné pochybnosti o deklarovaných obchodech. Nešlo o účelové popírání stěžovatelčiných výdajů, ale o jasné zpochybnění tvrzení, v jakém rozsahu byly sporné reklamy stěžovatelce poskytnuty. Stěžovatelka má za to, že reakcí na tuto výzvu unesla své důkazní břemeno. Dle Nejvyššího správního soudu však tato námitka důvodná není.

[21] Stěžovatelkou předložené důkazy neprokazují, že reklama byla poskytnuta tak, jak o ní účtovala. Stěžovatelkou předložené fotografie ani svědecké výpovědi neposkytly dostatečně přesný obraz o tom, zda stěžovatelka obdržela reklamní plnění v deklarovaném rozsahu. Je jistě pravda, že stěžovatelka nemusí prokazovat poskytnutí každé jednotlivé části reklamní služby, obzvlášť jednalo-li se o reklamy s velkým počtem zobrazení. To ovšem neznamená, že stěžovatelka mohla na prokázání rozsahu poskytnuté reklamy rezignovat. Bylo na ní, aby při sjednání reklamní služby myslela v určité míře i na prokázání jejího dodání. Chtěla-li výdaje na tuto službu daňově uplatnit, mohla nabídnout např. svědecké výpovědi vlastních zaměstnanců, kteří by poskytování reklamy průběžně kontrolovali v namátkově určených intervalech na různých místech, na kterých měla být reklama poskytována (ostatně z logiky věci se nabízí vést o tom i nějakou vnitřní evidenci). Pokud by takový systém ověřování stěžovatelka zavedla – a nebyly by pochyby o jeho věrohodnosti – jistě by se jednalo o důkaz zásadního významu.

[22] Otázce možnosti prokázání rozsahu opakující se reklamy se NSS již věnoval v rozsudku ze dne 29. 12. 2011, čj. 7 Afs 55/2011-84). Připustil v něm, že by jistě nebylo přiměřené požadovat prokázání poskytnutí každé jednotlivé části reklamní služby, jednalo-li se o odvysílání opakujícího se reklamního spotu v několika různých městech po dobu devíti měsíců, a to několikrát během každého dne. Rozsah takové reklamy by však šlo prokázat např. kompletním přehledem o jednotlivých časech odvysílání reklamy po každý jednotlivý den ve sjednaném období. V případě, že takový přehled není k dispozici, lze rozsah reklamy prokázat i kombinací dalších důkazů. V citovaném rozsudku NSS jako další důkazy uvedl *„např. svědecké výpovědi zaměstnanců stěžovatele, kteří by poskytování reklamy průběžně kontrolovali v namátkou určených intervalech na různých místech, na kterých měla být reklama poskytována. Pokud by takový systém ověřování stěžovatel zavedl a nebyly by pochyby o jeho věrohodnosti, jistě by se jednalo o důkaz zásadního významu. Dalším důkazním prostředkem mohly být fotografie reklamy, z nichž by však bylo patrné, že byly skutečně pořízeny v různých měsících a na různých, konkrétně identifikovatelných, místech.* [...] *Dalšími důkazními prostředky mohly být také svědecké výpovědi pracovníků dodavatele nebo jeho subdodavatelů, kteří zajišťovali faktické technické vysílání reklamy na příslušných světelných tabulích a kteří by byli schopni podat alespoň*

rámcový přehled o frekvenci a místním a časovém rozsahu vysílání předmětného reklamního spotu.“

[23] V nyní posuzované věci si stěžovatelka takovouto interní (nebo jinou obdobnou) kontrolu reklamy vůbec nezavadla, byť se to z hlediska podnikatelské obezřetnosti nabízelo. Z tohoto důvodu nelze nyní poskytnutí reklamy v deklarovaném rozsahu prokázat pouze na základě ve své podstatě nahodilých svědectví. Uvedené platí i pro předložené snímky LCD obrazovek v obchodních centrech, které také nepředstavují relevantní systematickou dokumentaci (srov. rozsudek NSS ve věci sp. zn. 10 Afs 368/2020, bod 36).

[24] Nejvyšší správní soud si je samozřejmě vědom, v jaké složité důkazní situaci se stěžovatelka ocitla (srov. též judikaturu týkající se reklamních polepů na závodních autech, viz rozsudek NSS ze dne 19. 6. 2020, čj. 3 Afs 162/2018-48, bod 21). K tomu je nicméně třeba dodat, že situace by byla odlišná, pokud by existenci daňově uznatelného výdaje (reklamního plnění) doložila formálně bezvadnými doklady a jeho faktickou existenci by daňové orgány účinně nezpochybnily (tak tomu ovšem v projednávané věci nebylo, jak je popsáno výše). Za takové situace by platilo, že správce daně, který by hodlal deklarovaný výdaj zpochybnit, by musel prokázat, že daňový subjekt fakturované částky nezaúčtoval a neuhradil, tedy že nedošlo k uskutečnění daňově uznatelného výdaje (rozsudky NSS ze dne 25. 3. 2005, čj. 5 Afs 131/2004-45, či ze dne 5. 6. 2015, čj. 5 Afs 162/2014-27). Pokud pak stěžovatelka tvrdí, že krajský soud posoudil veškeré předložené důkazy jako věrohodné, není tomu tak. Z bodu 48. napadeného rozsudku jasně vyplývá, že krajský soud považoval předložený mediaplán za nesouladný s tvrzenou dobou trvání reklamní kampaně. Rozhodná je ovšem ta skutečnost, že se stěžovatelce nepodařilo uvedenou pochybnost o správnosti uplatněného nákladu na reklamu rozptýlit.

[25] Tvrzení stěžovatelky, že obchodní vztahy mezi dodavatelem a subdodavateli nelze klást stěžovatelce k tíži Nejvyšší správní soud nikterak nerozporuje. Z napadeného rozsudku v nyní projednávané věci ovšem neplyne, že by tomu tak bylo. Žalovaný primárně postavil zpochybnění formálních důkazů na rozporu v datu uskutečnění reklamního plnění dle mediaplánu. Žalovaný jako podpůrný argument rovněž uvedl, že prakticky všechny subjekty, které se měly podílet na průběhu reklamy, byly pro správce daně nekontaktní, popř. nedokázaly k rozsahu reklamy pro stěžovatelku uvést bližší informace. S tímto argumentem se ztotožnil také krajský soud v bodě 48. rozsudku. Rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2015, čj. 8 Afs 144/2014-46, na který stěžovatelka v této souvislosti odkazuje, tak není v nyní posuzované věc aplikovatelný, jelikož finanční orgány nezpochybnily předložené formální důkazy na základě vztahu mezi dodavateli a subdodavateli, nýbrž primárně na rozporu v právě předložených formálních důkazech (mediaplánu). Stěžovatelka se nemůže „zbavit“ důkazního břemene ani tezí, že se jí smluvní vztahy mezi dodavateli a subdodavateli netýkají. Její povinností jistě není prokazovat jiná tvrzení, než jsou ta, která sama uvádí v daňovém přiznání. To však neznamená, že se stěžovatelka „zbaví“ důkazního břemene ohledně způsobu uskutečnění či rozsahu sporného plnění. Sama stěžovatelka v kasační stížnosti tvrdí, že se mohlo stát a běžně stávalo, že reklama byla realizována i mimo vymezené období, ale vždy po telefonickém odsouhlasení, přičemž aktualizací mediaplánu bylo 5 až 10 ročně. Ačkoliv výše uvedená tvrzení nelze vyloučit, je to právě stěžovatelka, kterou tíží důkazní břemeno

po zpochybnění formálních důkazů správcem daně (k přenosu důkazního břemene viz bod 43. napadeného rozsudku). Samotné uzavření objednávky ze dne 4. 4. 2013, popř. z jiného dne před započetím s realizací reklamy, stěžovatelka neprokázala. Daný okruh kasační argumentace tedy není důvodný.

[26] Další okruh kasační argumentace v projednávané věci se týká nákladů na internetovou reklamu. V tomto ohledu stěžovatelka nesouhlasí s tím, že by objednávka byla podepsána až poté, co se reklamní kampaň uskutečnila. Reklama proběhla od 1. 7. 2013 do 30. 9. 2013. V předávacím protokolu bylo uvedeno chybné datum od 30. 9. 2013 do 31. 12. 2013. Namítá, že ostatní data uvedená krajským soudem jsou buď chybně uvedena ve spisu, popř. pochybil krajský soud. Ohledně zdaňovacího období 2015 je chybně uvedeno datum pouze na statistice předávacího protokolu. Podle stěžovatelky nejsou vyjádření společnosti HyperMedia ze dne 19. 4. 2016 ani mailová komunikace mezi ní a dodavatelem rozporná v datu uskutečnění reklamního plnění a neliší se ani od dat uvedených v madiaplánu.

[27] V tomto ohledu je třeba připomenout, že v případě rozporů v datech uskutečnění internetových reklam krajský soud vyšel z toho, že za zdaňovací období 2013 měla proběhnout od 1. 7. 2013 do 30. 9. 2013. Mediaplán byl však podepsán až 14. 10. 2013, tj. po uskutečnění reklamy. Dle předávacího protokolu měla reklama proběhnout od 30. 9. do 31. 10. 2014. Dle vyjádření HyperMedia měla reklama proběhnout od 1. 7. 2013 do 30. 9. 2014 (k uvedeným datům blíže viz bod 27. rozsudku). Dle e-mailové komunikace mezi HyperMedia a dodavatelem stěžovatelky BPA měla proběhnout od 1. 7. 2013 do 30. 9. 2013. V e-mailové komunikaci, vyjádření HyperMedia i předávacím protokolu se taktéž neshodují konkrétní portály pro prezentaci a cena.

[28] K rozporům v datech uskutečnění internetových reklam za zdaňovací období 2015 krajský soud uvedl, že dle mediaplánu měla reklama proběhnout v blíže neurčeném termínu. Mediaplán neobsahuje údaj o počtu zobrazení reklamních bannerů. Dle předávacího protokolu měla reklama proběhnout od 1. 10. 2015 do 31. 11. 2015. Dle vyjádření Hypermedia měla proběhout od 18. 12. 2015 do 31. 12. 2015 na webu www.katalog-automobilu.cz, od 26. 10. 2015 do 8. 11. 2015 na webu www.katalog-motocyklu.cz a od 1. 11. 2015 do 31. 12. 2015 na webu www.hyperinzerce.cz. Dle e-mailové komunikace mezi HyperMedia a BPA měla reklama proběhnout od 18. 12. 2015 do 31. 12. 2015 na webu www.katalog-automobilu.cz, od 26. 10. 2015 do 8. 11. 2015 na webu www.katalog-motocyklu.cz a od 1. 11. 2015 do 31. 12. 2015 na webech sport.hyperinzerce.cz a sport.hyperinzerce.cz/volejbal/.

[29] Nejvyšší správní soud dává stěžovatelce za pravdu v tom, že krajský soud nesprávně uvedl data uskutečnění plnění za zdaňovací období 2013. Dle předávacího protokolu měla reklama proběhnout od 30. 9. 2013 do 31. 12. 2013 a dle vyjádření HyperMedia od 1. 7. 2013 do 30. 9. 2013. Rozpor v datech uskutečnění reklam je tedy pouze mezi předávacím protokolem a ostatními předloženými důkazy. Uvedené pochybení krajského soudu ovšem nemá vliv na přezkoumatelnost napadeného rozsudku, ani na jeho věcné závěry. Ačkoliv rozpory v datech u zdaňovacího období 2013 nejsou takového rozsahu, jak krajský soud uvedl, přesto se o rozpor v předložené dokumentaci stále jedná. Nelze rovněž pominout, že mimo dat uskutečnění reklam zpochybnily finanční orgány

také jednotlivé webové portály využité k reklamě a cenu plnění, což ovšem stěžovatelka zcela pomíjí. Rozpory v datech, využitých portálech i ceně jsou stále relevantní pro přenos důkazního břemene na stěžovatelku. V návaznosti na uplatněnou kasační argumentaci tedy nelze dospět k závěru, že by správce daně neunesl své důkazní břemeno, pokud uvedl zmíněné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných stěžovatelkou dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Bylo tedy na stěžovatelce, aby prokázala soulad účetnictví se skutečností. Jelikož se ve zbytku stěžovatelka odkazuje na své námitky ohledně reklam na LCD obrazovkách, odkazuje se také Nejvyšší správní soud na jejich výše uvedené vypořádání.

[30] V návaznosti na výše uvedené stěžovatelka dále namítá, že krajský soud pochybil, pokud nepřisvědčil důvodnosti výslechu J. V. (v letech 2013 a 2014 pracoval na pozici administrátora kampaně ve společnosti Hyper Media). Dle stěžovatelky žalovaný i krajský soud pouze spekulovali ohledně toho, co by svědek svou výpovědí prokázal. Výslech svědka nebyl navržen z důvodu obstrukce, ale jeho účelem bylo prokázání skutečností tvrzených stěžovatelkou. Krajský soud k tomu v bodě 59 napadeného rozsudku uvedl, že nelze objektivně očekávat, že by daný výslech mohl do věci vnést jasno. Svědek by mohl jen stěží uvést přesný počet zobrazení reklamních bannerů či konkrétní dny nasazení reklamy, pokud nejsou příslušné záznamy k dispozici. Přestože žalovaný odmítl navrhovaný výslech tohoto svědka pouze s tím, že jej považoval za obstrukční a účelový, jeho postup nezakládá důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí.

[31] Nejvyšší správní soud připomíná, že se v daňovém řízení neuplatňuje zásada vyhledávací, nýbrž prioritní povinnost daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Iniciativu ve vztahu k vyhledávání a navrhování důkazů tudíž musí projevit především daňový subjekt, neboť právě on nese důkazní břemeno ve vztahu ke všem skutečnostem, které je povinen uvádět v daňovém přiznání (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Navrhne-li daňový subjekt výslech svědka, musí jej přesně označit a zásadně též uvést, co má být jeho výpovědí prokázáno (viz též rozsudky NSS ze dne 26. 6. 2007 čj. 8 Afs 65/2005-79 či ze dne 24. 3. 2004 čj. 3 Afs 1/2003-101). Např. v rozsudku čj. 8 Afs 81/2007-42, ze dne 28. 8. 2008, soud mimo jiné výslovně konstatoval, že *„Správce daně neporuší zákon, pokud neprovede důkaz, jehož se daňový subjekt dovolává, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu.“*

[32] Nejvyšší správní soud ve světle uvedené judikatury konstatuje, že stěžovatelka především nikterak neupřesnila, co má být navrženou svědeckou výpovědí J. V. prokázáno. Pouhé konstatování, že svědek mohl výpovědí prokázat skutečnosti jí tvrzené je v tomto směru nedostatečné. Jak již bylo výše uvedeno, krajský soud se navíc neztotožnil s žalovaným, že by navrhovaný výslech svědka bylo možné považovat za návrh obstrukční či účelový. Tvrzení stěžovatelky, že návrh na výslech svědka nebyl obstrukční, tak není v dané věci relevantní.

IV. Závěr a náklady řízení

[33] Nejvyšší správní soud tedy s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že žádná z přípustných kasačních námitek není důvodná, a proto kasační stížnost dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[34] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Žalovanému, který měl ve věci úspěch, nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 11. srpna 2022

Milan Podhrázký
předseda senátu